



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 04-02-2021

Αριθμός Απόφασης 485

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ. όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

2.Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών « Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από 23-10-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση « » , ΑΦΜ, με έδρα τοκατά:

- Της υπ' αριθμ./2020 (elenxis/2020) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ φορολογικής περιόδου 01/01-

31/12/2014

- Της υπ' αριθ./2020(taxis/2020) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12-2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις από 20-08-2020 οικείες εκθέσεις έλεγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23-10-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, που υπέβαλε η επιχείρηση «», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ./23-09-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 485,44€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 145,63€, ήτοι σύνολο φόρου προς καταβολή 631,07€. Επίσης διαγράφηκαν τα ποσά υπόλοιπο φόρου για έκπτωση 28.758,80 € και υπόλοιπο φόρου για επιστροφή 39.810,20 € που προέκυπταν από την υποβληθείσα δήλωση της προσφεύγουσας.

- Με την υπ' αριθμ/23-09-2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν 4174/2013 Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12-2014 επιβλήθηκε πρόστιμο στην προσφεύγουσα ποσού 250,00€

Με αφορμή την με αρ. πρωτ./29-04-2020 αίτηση επιστροφής της προσφεύγουσας του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 ποσού 39.810,20€, εκδόθηκε η υπ αριθ./16-06-2020 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου (επιτόπιου). Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, *συνετάγησαν οι από (08/09/2020) την σχετικές εκθέσεις ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. και προστίμου και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις φο-*

ρολογικού έτους 2014, η οποίες επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα στις 23/09/20

Με την αρ. πρωτ. / 23-10-2020 ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-1. Σχετικά με την ημερομηνία σύνταξης της Έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης στις 08/09/2020, μετά την προθεσμία που ορίζεται στις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν.4174/213, ήτοι μετά παρέλευση ενός μηνός από την ημερομηνία κοινοποίησης στην εταιρεία μας του υπ'αρ. /21-07-2020 Σημειώματος Ελέγχου άρθρου 28 του Ν. 4174/2013.

Ειδικότερα η προσβαλλόμενη πράξη έπρεπε να είχε εκδοθεί μέχρι 23/08/2020 δεδομένου ότι η κοινοποίηση του Σημειώματος Ελέγχου στην εταιρεία μας πραγματοποιήθηκε στις 23/07/2020.

Συνεπώς η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής και ακυρωτέα λόγω παράβασης του ουσιώδους τύπου έκδοσης της που ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 28 §2 του Ν.4174/2013.

- 2. Σχετικά με την διάρκεια του φορολογικού ελέγχου πέραν της οριζόμενης στην υπ'αρ. /16-06-2020 εντολή διάρκεια για την αποπεράτωση του ελέγχου.

Όσον αφορά το ζήτημα αυτό ανεπίτρεπτα η Δ.Ο.Υ Κορίνθου συνεχίζει τον έλεγχο και συντάσσει την έκθεση ελέγχου στις 20/08/2020 αντί της καταληκτικής ημερομηνίας 29/07/2020 που ορίστηκε με την εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου .

- 3. Σχετικά με τα αριθμητικά δεδομένα και τα συμπεράσματα περί παραγραφής των αξιώσεων της ελεγχόμενης οντότητας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ.

Επειδή η φορολογούσα αρχή λαμβάνει υπόψη αριθμητικά δεδομένα δηλώσεων και λοιπές πληροφορίες εκτός του περιεχομένου του τηρηθέντος βιβλίου και οδηγείται σε συμπεράσματα περί παραγραφής των αξιώσεων μου για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ.

Ειδικότερα για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και φόρου εισροών, οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής θα πρέπει να εδράζονται στα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και επί την βάση των εγγραφών που πραγματοποιήθηκαν με αυτά στα τηρηθέντα βιβλία της εταιρείας μας.

- 4. Ως προς την πρόσκληση για τον επιτόπιο φορολογικό έλεγχο αναφέρει ότι:

Επειδή για τον έλεγχο αυτό των βιβλίων δεν προσκλήθηκε νομίμως για την προσκόμιση των βιβλίων και των στοιχείων αυτών στα γραφεία την Δ.Ο.Υ Κορίνθου.

Σε κάθε περίπτωση όμως, ανεπίτρεπτα και καταχρηστικά η Δ.Ο.Υ Κορίνθου αναζητά την προσκόμιση των βιβλίων και των στοιχείων στα γραφεία της, αφού με την εντολή διετάχθει ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος, τον οποίο ουδέποτε πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ κατά το διατακτικό της εντολής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4174/201- Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης- όπως ισχύει, ορίζεται ότι :

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς»

που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

«α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης».

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός

έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

«Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφαση του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.....»

«3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 4174/2011 όπως ισχύει ορίζεται ότι:

« 1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.....

3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου

Η είσοδος στην κατοικία του φορολογουμένου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού

4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/201 όπως ισχύει, ορίζεται ότι :

«..... 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1073/2018 , ορίζεται ότι : « Άρθρο μόνο

Με την παρούσα παρέχονται οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 ως προς την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου.

Α. Γενικά

1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.)._Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην

παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα :

α. ...β....

γ. Στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. η εντολή φορολογικού ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο πριν από την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών (π.ρ. πριν την αποστολή αιτημάτων του άρθρου 15 του ν.4174/2013 ή πριν την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της η φορολογική διοίκηση) και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Ο προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας δύναται να αφίσταται της προθεσμίας του προηγούμενου εδαφίου σε εξαιρετικές περιπτώσεις με ειδικά αιτιολογημένη απόφασή του.....

3. Οι προβλεπόμενες κυρώσεις για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, επιβάλλονται όταν οι υποβαλλόμενες δηλώσεις αφορούν τη φορολογία και τη φορολογική περίοδο που περιλαμβάνεται στην εντολή ελέγχου.

4. Με τις εντολές διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε φορολογούμενους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά (προληπτικός έλεγχος), που διενεργούν οι Δ.Ο.Υ. ή οι Υ.Ε.Ε.Δ.Ε, δεν θίγεται το δικαίωμα του φορολογουμένου, εφόσον υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, να έχει τις συνέπειες που προβλέπονται για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, υπό την προϋπόθεση ότι εν τω μεταξύ δεν κοινοποιήθηκε άλλη εντολή ελέγχου για τη συγκεκριμένη φορολογία και τη φορολογική περίοδο που αφορά η υποβαλλόμενη δήλωση.

5. Σε εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του

ελέγχου, για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εφόσον αυτές αφορούν τα φορολογικά αντικείμενα και την φορολογική περίοδο που περιλαμβάνει η εντολή, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ. 2, 59 ή 72 παρ. 17 του ν.4174/2013 ως προς την επιβολή των προστίμων ή του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, ως προς την επιβολή των πρόσθετων φόρων. Η δυνατότητα για υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης παρέχεται στον φορολογούμενο μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. , στον οποίο διαβιβάζεται η πληροφοριακή έκθεση των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

6. Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου (έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού) ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση για φορολογητέα ύλη που δεν έχει περιληφθεί στην εκδοθείσα οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού με τις συνέπειες που προβλέπονται για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, με την επιφύλαξη κοινοποίησης άλλης εντολής ελέγχου.

7..... »

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς στην προκειμένη περίπτωση, προκύπτει ότι :

- Μετά την με αρ. πρωτ./29-04-2020 αίτηση επιστροφής της προσφεύγουσας του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 ποσού 39.810,20€, εκδόθηκε η υπ αριθ./16-06-2020 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου (επιτόπιου). Στην συνέχεια εκδόθηκε, τροποποίηση – παράταση ελέγχου αυτής έως 21-09-2020

- Με την με αριθμό πρωτοκόλλου/16.06.2020 Κοινοποίηση - Γνωστοποίηση, γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η αρχική εντολή ελέγχου και η δυνατότητα υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ'εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013 (Α'170), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018 (Α'5), με την συστημένη επιστολή RE η οποία παραδόθηκε στις 26.06.2020 (όπως προκύπτει από το αρχείο της ιστοσελίδας elta.gr) Μαζί με την ανωτέρω γνωστοποίηση απεστάλη και η αριθ. πρωτ./16.06.2020 Πρόσκληση, προκειμένου εντός πέντε (5) ημερών να τεθούν στη διάθεση του

ελέγχου, τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία, τα παραστατικά δαπανών, και κάθε άλλο απαιτούμενο στοιχείο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 § 1 του Κ.Φ.Δ

- Η προσφεύγουσα αιτούμενη με το υπ'αρ. πρωτ./12-08-2020 έγγραφό της, αιτήθηκε και γραπτώς την παράταση της διάρκειας του ελέγχου, επικαλούμενη τις άδειες του Αυγούστου, του νομικού της συμβούλου και του λογιστή της, ώστε να προσκομίσει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της, μετά το πρώτο δεκαήμερο του Σεπτεμβρίου

- Από τα στοιχεία του τμήματος Μητρώου, της Δ.Ο.Υ προκύπτει ότι: ως έδρα της προσφεύγουσας, έχει δηλωθεί η κατοικία του διαχειριστή της και ως εκ τούτου, για προφανείς λόγους και κατόπιν της αίτησης του διαχειριστή για παράταση για την προσκόμιση των βιβλίων στα γραφεία της Δ.Ο.Υ, ο έλεγχος διενεργήθη στην Δ.Ο.Υ.

- ο έλεγχος συνέταξε (21-07-2020) και επέδωσε στον διαχειριστή της οντότητας, στις 23/07/2020 το αριθ./21-07-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων με εικοσαήμερη προθεσμία για την κατάθεση απόψεων (λήξης 11/08/2020)

Ο διαχειριστής της προσφεύγουσας, επ'αυτού, κατέθεσε υπόμνημα με γραπτές απόψεις στην υπηρεσία (Δ.Ο.Υ. Κορίνθου) οι οποίες παρελήφθησαν και έλαβαν αριθ. πρωτ./12-08-2020

- Στη συνέχεια, ο έλεγχος συνέταξε (20/08/2020) την σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α., η οποία θεωρήθηκε από την προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ Κορίνθου στις 08/09/2020 και την ίδια ημερομηνία (08/09/2020) εξέδωσε και την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. έτους 2014, η οποία επιδόθηκε στις 23/09/2020 στην προσφεύγουσα.

Επειδή από τα παραπάνω αναφερόμενα προκύπτει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σύννομα και εντός ευλόγου χρόνου από την έκδοση της εντολής ελέγχου και εκ του γεγονότος ότι οι προθεσμίες που αναφέρεται στα άρθρα 25 και 28 του ν. 4174/2013, αντιστοίχως, τυγχάνουν ενδεικτικές για την Διοίκηση σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας διότι δεν χαρακτηρίζονται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστικές. Δεν προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη, αλλά περιέχουν έντονη υπόδειξη προς την Διοίκηση να ολοκληρώσει τις σχετικές διαδικασίες μέσα σε σύντομο, και πάντως εύλογο, χρόνο (βλ. σχετ. και ΣτΕ483/2011 σκ. 7, πρβλ. ΣτΕ 3762/2009 σκ. 9)

Επιπλέον δεν ορίζεται ρητά στις διατάξεις, ποινή ακυρότητας των πράξεων, εάν αυτές δεν εκδοθούν εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας

Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης των τιθεμένων χρονικών ορίων από τον έλεγχο απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επίσης αβάσιμος ναι και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι παράτυπα έγινε ο έλεγχος στα γραφεία της Δ.Ο.Υ και όχι στην έδρα της προσφεύγουσας (που είναι οικεία του διαχειριστή)

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην οδηγία του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε με αρ. πρωτ. Ε.2140/16-07-2019 σχετικά με την εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων :

« Άρθρο μόνο

.....

3. Στις περιπτώσεις επιστροφής Φ.Π.Α. κατόπιν ελέγχου και μη ανταπόκρισης στην πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., πέραν της επιβολής του προβλεπόμενου από τις σχετικές διατάξεις προστίμου, δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών κατά το μέρος που οι συναλλαγές δεν αποδεικνύονται κατά τα οριζόμενα στο [άρθρο 32](#) του ν. [2859/2000](#) (Κώδικας Φ.Π.Α.) ή/και καταλογίζεται το μέρος του φόρου εκροών που αναλογεί σε απαλλασσόμενες εκροές που δεν αποδεικνύονται και ο έλεγχος ολοκληρώνεται με την έκδοση των οικείων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ύστερα και από τη διαδικασία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. Σε περίπτωση που στην ελεγχόμενη περίοδο δηλώνεται μέρος του πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση, η διαφορά φόρου που προκύπτει σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο αρχικά περιορίζει το προς επιστροφή ποσό.

4. Στο πλαίσιο διενέργειας των ως άνω μερικών ελέγχων για την επιστροφή φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων / πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. διατυπώνεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, ρητή επιφύλαξη για το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να επανέλθει σε επόμενο χρόνο με την έκδοση νέας εντολής ελέγχου, για να διενεργήσει άλλον μερικό ή πλήρη έλεγχο. »

Επειδή οι διαπιστώσεις του διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου, για το μη δικαίωμα μεταφοράς η επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. έτους 2014 λόγω παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 ν.2859/2000 & του άρθρου 36 ν.4174/2013, όπως διατυπώνονται στην σχετική από 08/09/2020 έκθεση ελέγχου, και ειδικότερα στο επί μέρους κεφάλαιο:

« Έλεγχος αν τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. μεταφέρθηκε για συμψηφισμό χωρίς να υπάρχει δικαίωμα, λόγω παραγραφής του κατά στις ισχύουσες διατάξεις.

Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ που αφορούν την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014 εμφανίζεται πιστωτικό υπόλοιπο φπα ως εξής:

ΔΗΛΩΣΗ	Ημερ/νία υποβολής	ΕΚΡΟΕΣ	Φ.Π.Α ΕΚ-ΡΟΩΝ	ΕΙΣΡΟΕΣ	Φ.Π.Α ΕΙΣ-ΡΟΩΝ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛ.
Υπ'αρ. περιοδική δήλωση α' τριμήνου 2014	25/04//2014	0,00	0,00	1.685,56	387,68	68.883,18 €
Υπ'αρ. περιοδική β' τριμήνου 2014	23/07/2014			107,52	24,73	68.907,91€
Υπ'αρ. περιοδική δήλωση γ' τριμήνου 2014	24/10/2014			637,08	146,53	68.569,00 €
Υπ'αρ. περιοδική δήλωση δ' τριμήνου 2014	27/01/2015			630,56	145,03	68.726,90 €

-Το πιστωτικό υπόλοιπο που εμφανίζεται στην υπ'αρ./25-04-2014 υποβληθείσα περιοδική δήλωση της φορολογικής περιόδου 01/01/2014- 31/03/2014 ποσού **68.883,18€ (κωδ. 501)** προσδιορίστηκε ως εξής :

- ποσό **387,68 €** από φπα εκροών που πραγματοποιήθηκαν στην φορολογική περίοδο 01/01/2014- 31/03/2014 (κωδ. 378)

και

- ποσό **68.495,50 €** από πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου (κωδ. 401) ήτοι, από πιστωτικό υπόλοιπο που σχηματίστηκε κατά τις χρήσεις 2011, 2012 & 2013.

Ο ελεγχόμενος μετέφερε για συμψηφισμό πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ σε επόμενες χρήσεις, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 32, και ζητάει για επιστροφή ποσό ΦΠΑ το οποίο έχει παραγραφεί, σύμφωνα με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 « Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή του φόρου, παραγράφεται μετά την τρία (3) έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης αυτού ή μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής.»

Διευκρινίζεται ότι το πιστωτικό υπόλοιπο που μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο, συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα με φόρο εκροών της περιόδου αυτής και των επόμενων περιόδων μέχρι το χρόνο παραγραφής (Ε.Δ.Υ.Ο 1071252/5076/1991, ΠΟΛ 1166).

Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει το ποσό των #68.495,50€# που εμφανίζεται στην υποβληθείσα υπ'αρ./25-04-2014 περιοδική δήλωση (κωδ 401), επειδή αυτό το ποσό του μεταφερό-

μενου πιστωτικού υπολοίπου, προέρχεται από προηγούμενες χρήσεις ήτοι, χρήση 2011, 2012 & 2013, και λόγω παρέλευσης τριετίας, έχει παραγραφεί το δικαίωμα προς έκπτωση και προς επιστροφή του εν λόγω ποσού .

Συνεπώς, το ποσό του πιστωτικού υπολοίπου ύψους 68.495,50€ έχει παραγραφεί, εφόσον ο φορολογούμενος δεν αιτήθηκε την επιστροφή του μέχρι την 31/05/2017, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 (3 έτη από την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης του ΦΠΑ που αφορούσε την περίοδο 01/01/2013-31/12/2013)..... »
επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη και αποτελεί την νόμιμη αιτιολογία αυτής, είναι πλήρως αιτιολογημένες και γίνονται αποδεκτές.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ./23-10-2020 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση «» , ΑΦΜ και την επικύρωση των παρακάτω πράξεων

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

α) Ως προς την φορολογία Φ.Π.Α.

ΧΡΗΣΗ	2014
Διαφορά φόρου	485,44
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	145,63
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	631,07
Πιστωτικό Υπόλοιπο για έκπτωση	0,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο για επιστροφή	0,00

β) Ως προς το πρόστιμο Κ.Β.Δ.

Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2014

Πρόστιμο του άρθρου 54 ν.4174/2013 : 250,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Η Αναπληρώτρια Προϊστ. της Υποδ/σης
Επανεξέτασης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.